



Ulaganje u nekretnine (koje se drže radi najma ili povećanja vrijednosti)

mr. sc. Zdravko Baica, Neven Baica, mag. oec.

Ulaganje u nekretnine je posebna kategorija dugotrajne imovine koja se priznaje kada poduzetnik nekretninu drži radi ostvarivanja prihoda od najma ili radi porasta tržišne vrijednosti imovine. U ovom članku pojašnjavamo kada nekretninu treba klasificirati u kategoriju "ulaganja u nekretnine", te kroz praktične primjere pojašnjavamo primjenu računovodstvenih pravila kod priznavanja, upotrebe i prestanka priznavanja takve imovine, te prijenosa iz ili u drugu kategoriju dugotrajne imovine.

1. Uvod

Računovodstvena pravila priznavanja, mjerenja i prestanka priznavanja nekretnina u poslovnim knjigama propisana su računovodstvenim standardima. U ovom članku bavimo se posebnom kategorijom nekretnina koja se naziva "ulaganja u nekretnine".

Pravila za ovu kategoriju propisana su Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja 7–*Ulaganja u nekretnine*, no, kako je i točkama HSFI-a 7 upućeno, u određenim slučajevima primjenjuju se odredbe i drugih HSFI-a.

Ovaj članak je prvenstveno namijenjen obveznicima HSFI-a, pa se u pozivima na računovodstvena pravila referiramo isključivo na odredbe HSFI-a.

Odredbe MSFI-a, odnosno konkretno MRS-a 40. u ovom članku koristit ćemo samo kao dodatna pojašnjenja odredbi HSFI-a, ili za slučajeve kada se radi o događajima za koje ne postoji primjenjiv HSFI. Naime u takvom slučaju, a prema točkama HSFI-a 3.17. i 3.18., obveznici primjene HSFI-a dužni su razmotriti primjenjivost odgovarajućih zahtjeva i uputa sadržanih u MSFI-ima.

1.1. Kategorizacija nekretnina i odluka o namjeni

Koja će se računovodstvena pravila primijeniti na stečenu nekretninu ovisi o tome za što ju poduzetnik namjerava koristiti, odnosno ovisi o njezinoj namjeni:

- u slučaju kada je nekretnina namijenjena prodaji u okviru redovnog poslovanja, tada se nekretnina priznaje kao zalih, te se mjeri prema odredbama HSFI-a 10, odnosno MRS-a 2 kod obveznika primjene MSFI-a;

- nekretnina koja se namjerava koristiti za proizvodnju proizvoda i/ili za pružanje usluga, te nekretnina koju u administrativne svrhe koristi vlasnik priznaje se i mjeri prema računovodstvenim pravilima danim u HSFI-u 6, odnosno za obveznike MSFI-a u MRS-u 16.
- nekretnina koja je namijenjena ostvarivanju prihoda od najma ili je vlasnik drži radi porasta tržišne vrijednosti smatra se kategorijom "ulaganja u nekretnine" i priznaje se i mjeri sukladno pravilima HSFI-a 7–*Ulaganja u nekretnine*, a kod obveznika MSFI-a prema pravilima danim u MRS-u 40.

Obzirom da se već kod priznavanja ove kategorije evidentiraju na različitim kontima koja su pripremljena za različite bilančne pozicije navedenih kategorija, o namjeri korištenja nekretnine treba se očitoovati vlasnik prije evidentiranja same nabave u internom aktu.



ističemo...

Pozicija na koju će se početno evidentirati nekretnina ovisi o njezinoj namjeni. Stoga već u trenutku nabave, za potrebe evidentiranja, smatramo da vlasnik treba odlukom, ili nekim drugim internim aktom odrediti njezinu namjenu i takvu odluku dostaviti računovodstvenom odjelu za potrebe evidentiranja.

Treba istaći, da nekretninu u pojedinim slučajevima ne treba gledati kao cjelinu, jer različiti dijelovi nekretnine mogu imati i različitu namjenu. U tom slučaju **klasifikacija u ulaganje u nekretnine određena je klasifikaciji nekretnine u nekretninu koju koristi vlasnik**. Takva je naime uputa dana u točki 10. MRS-a 40 koju citiramo:



“Određene nekretnine uključuju dio koji se drži u posjedu radi ostvarenja prihoda od najma ili povećanja vrijednosti, te dio koji se drži u posjedu radi uporabe u proizvodnji ili isporuci robe ili usluga, ili u administrativne svrhe. Ako je te dijelove moguće odvojeno prodati (ili odvojeno dati u financijski najam), subjekt odvojeno obračunava te dijelove. Ako dijelove nije moguće prodati odvojeno, nekretnina je ulaganje u nekretnine samo ako se beznačajni dio drži u posjedu radi uporabe u proizvodnji ili isporuci robe ili usluga, ili u administrativne svrhe.”

1.2. Osnovno o ulaganjima u nekretnine

Računovodstvena kategorija “ulaganje u nekretnine” definirana je točkom HSFI-a 7.7.:

“Ulaganje u nekretnine je nekretnina (zemljište ili zgrada, ili dio zgrade, ili oboje) koju vlasnik ili najmoprimatelj u financijskom najmu drži kako bi ostvario prihode od najma ili radi porasta tržišne vrijednosti imovine ili oboje, a ne radi:

- a) korištenja u proizvodnji ili ponudi roba i usluga ili u administrativne svrhe¹, ili
- b) prodaje u sklopu redovnog poslovanja.”

Kao ulaganja u nekretnine može biti klasificiran i **udjel najmoprimatelja u nekretnini u poslovnom najmu pod uvjetima opisanim u točki HSFI-a 7.8:**

“Udjel najmoprimatelja u nekretnini u poslovnom najmu može se klasificirati i voditi kao ulaganje u nekretninu samo i isključivo ako bi nekretnina inače udovoljavala definiciji ulaganja u nekretninu i najmoprimac za priznatu imovinu primjenjuje model fer vrijednosti opisan kasnije. Ova alternativna klasifikacija je moguća za svaku pojedinačnu imovinu. Međutim, kada se jednom izabere jedan postupak za određeni udio u nekretnini u poslovnom najmu, sve nekretnine klasificirane kao ulaganja u nekretnine trebaju se računovodstveno tretirati primjenom metode fer vrijednosti. Kod izbora ovakve klasifikacije svi udjeli koji su tako klasificirani uključuju se u objavljivanje kako je to kasnije propisano.”

Prema točki HSFI-a 7.9. ulaganja u nekretnine drži se radi zarade prihoda od najma, radi povećanja kapitalne vrijednosti imovine, ili oboje. Ulaganja u nekretnine stoga generira novčane tokove uglavnom neovisno o drugoj imovini u posjedu poduzetnika. Po tome se ulaganja u nekretnine razlikuju od nekretnina koje koristi vlasnik.

Bitna pojašnjenja što se sve smatra ulaganjem u nekretninu dana su točkom 8. MRS-a 40. Tako se **ulaganjem u nekretnine smatra:**

- zemljište u posjedu radi dugoročnog povećanja vrijednosti, a ne radi kratkoročne prodaje u okviru redovnog poslovanja;
- zemljište u posjedu za trenutačno neodređenu buduću svrhu. (Ako subjekt nije odredio hoće li koristiti zemljište kao nekretninu koju koristi vlasnik ili za kratkoročnu prodaju u okviru redovnog poslovanja, zemljište se smatra nekretninom u posjedu radi povećanja vrijednosti.);

- zgrada u vlasništvu subjekta (ili u posjedu subjekta u okviru financijskoga najma) i dana u najam na temelju jednoga ili više ugovora o poslovnom najmu;
- zgrada koja je prazna, ali se drži u posjedu radi davanja u najam na temelju jednoga ili više ugovora o poslovnom najmu.
- nekretnina koja se gradi ili obnavlja radi buduće uporabe kao ulaganja u nekretnine.

Prema točki 9. MRS-a 40. **ulaganjem u nekretnine NE smatraju se:**

- nekretnine namijenjene prodaji u okviru redovnog poslovanja ili u postupku izgradnje ili razvoja radi takve prodaje (vidjeti MRS 2 Zalihe); na primjer, nekretnina nabavljena isključivo radi njezinoga naknadnog otuđenja u bliskoj budućnosti ili za razvoj ili preprodaju;
- nekretnine koje koristi vlasnik (vidjeti MRS 16), uključujući između ostaloga nekretnine koje se drže u posjedu za buduću uporabu od strane vlasnika, nekretnine koje se drže u posjedu za buduću razvoj i naknadnu uporabu od strane vlasnika, nekretnine koje koriste zaposlenici (bez obzira na to plaćaju li zaposlenici najamninu po tržišnim stopama) i nekretnine koje koristi vlasnik namijenjene otuđenju;
- nekretnine dane u financijski najam drugome subjektu.

Odredbama HSFI-a nije pojašnjen slučaj **kada nekretninu djelomično koristi vlasnik za svoje potrebe, a dijelom u svrhe koje se smatraju ulaganjem u nekretnine**, pa za tu svrhu prenosimo točku 10. MRS-a 40. Navedena točka standarda upućuje kako postupiti sa nekretninama koje uključuju dio koji se drži u posjedu radi ostvarenja prihoda od najma ili povećanja vrijednosti, te dio koji se drži u posjedu radi uporabe u proizvodnji ili isporuci robe ili usluga, ili u administrativne svrhe. Prema navedenoj točki,

- **ako je te dijelove moguće odvojeno prodati** (ili odvojeno dati u financijski najam), subjekt odvojeno obračunava te dijelove.
- **ako dijelove nije moguće prodati odvojeno**, nekretnina je ulaganje u nekretnine samo ako se beznačajni dio drži u posjedu radi uporabe u proizvodnji ili isporuci robe ili usluga, ili u administrativne svrhe.

1.3. Općenito o priznavanju i mjerenju

Odredbе o priznavanju u nekretnine nalaze se u točkama HSFI-a 7.11 i 7.12. Prema navedenim točkama **ulaganje u nekretnine priznaje se kao imovina samo i isključivo u slučaju:**

- a) kada je vjerojatno da će **buduća ekonomska korist povezana s ulaganjem u nekretnine pripadati poduzetniku** i
- b) kada je **cijenu ulaganja u nekretnine moguće pouzdano izmjeriti.**

Prema ovom načelu priznavanja, poduzetnik vrednuje sve svoje troškove ulaganja u nekretnine u vrijeme kada su nastali. Ovi troškovi uključuju početne troškove nastale prilikom stjecanja ulaganja u nekretnine i naknadno nastale troškove nadogradnje, zamjene dijela nekretnine ili popravka nekretnine.

U HSFI-u 7 odvojeno su iskazane odredbe o početnom mjerenju i odredbe o mjerenju nakon početnog. Kao i kod dugotrajne materijalne imovine početno mjerenje ulaganja u nekretnine obavlja se po metodi troška, dok za mjerenje nakon početnog poduzetnik može birati između dvije metode mjerenja.

¹ Kako bi se pojmovno razdijelile nekretnine koje se smatraju ulaganjem u nekretnine, od nekretnine koju drži vlasnik ili najmoprimatelj u financijskom najmu radi upotrebe u proizvodnji proizvoda ili ponude usluga ili u administrativne svrhe, točka HSFI-a 7.5 upućuje da se za nekretnine koje nisu ulaganja u nekretnine koristi pojam “nekretnina koju koristi vlasnik”

MJERENJE ULAGANJA U NEKRETNINE

početno mjerenje



model troška

mjerenje
nakon početnog

model troška

ili

model fer vrijednosti

Dakle, i kod ulaganja u nekretnine prisutna su dvije metode, odnosno dva modela mjerenja kao i kod ostalih oblika dugotrajne imovine, s time da se kod ulaganja u nekretnine primjenjuje model fer vrijednosti, a ne model revalorizacije u slučaju kada se namjere korištenja metode koja uključuje mjerenje fer vrijednosti². Za razliku od metode revalorizacije, metodom fer vrijednosti izravno se iskazuju dobiti u račun dobiti i gubitka, za razliku od metode revalorizacije kod koje se u tom slučaju iskazuju revalorizacijske rezerve. Ova metoda fer vrijednosti različita je u tom dijelu i od metode fer vrijednosti koja se primjenjuje kod financijske imovine, obzirom da ova metoda kod financijske imovine također ima predviđeno iskazivanje dobitaka kroz rezerve fer vrijednosti.

**ističemo...**

Kako bi se znalo koja se metoda mjerenja nakon početnog primjenjuje, pravilo mjerenja nakon početnog mora biti iskazano u okviru računovodstvenih politika poduzetnika.

Kod primjene modela fer vrijednosti postoje specifičnosti i obzirom na način stjecanja ulaganja u nekretnine. Iz tog razloga kroz zasebne primjere prikazat ćemo stjecanje ulaganja u nekretnine kupnjom od stjecanja ulaganja u nekretnine izgradnjom. Ulaganje u nekretnine može se steći i prijenosom iz neke druge kategorije imovine, bilo da se radi o zalihama ili nekretninama koje vlasnik koristi u proizvodnji ili ponudi roba i usluga ili u administrativne svrhe. Pravila mjerenja u trenutku prijenosa prikazali smo u posebnom poglavlju ovog članka.

1.4. Osnovno o evidentiranju i izvještavanju

Ulaganje u nekretnine zasebna je računovodstvena kategorija za koju je predviđena posebna pozicija u Obrascu BILANCA (AOP 019–Ulaganje u nekretnine). U RiPup-ovom kontnom planu za potrebe evidentiranja ove bilančne pozicije pripremljena su slijedeća konta:

04 – Ulaganja u nekretnine (Pozicija B.II.9)

040 – Ulaganja u zemljišta dana u najam (Pozicija B.II.9)

041 – Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti (Pozicija B.II.9)

042 – Ulaganja u građevinske objekte dana u najam (Pozicija B.II.9)

043 – Ulaganja u građevinske objekte radi porasta vrijednosti (Pozicija B.II.9)

Kao zavisna konta navedenih pozicija za potrebe vrijednosnog usklađenja i ispravka vrijednosti predviđena su slijedeća konta:

048 – Vrijednosno usklađenje (V.U.) ulaganja u nekretnine (Pozicija B.II.9.)

0480 – V.U. ulaganja u zemljišta dana u najam

0481 – V.U. ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti

0482 – V.U. ulaganja u građevinske objekte dani u najam

0483 – V.U. ulaganja u građevinske objekte radi porasta vrijednosti

049 – Ispravak vrijednosti (amortizacija) ulaganja u nekretnine (Pozicija B.II.9)

0490 – Ispravak vrijednosti ulaganja u zemljišta dana u najam

0491 – Ispravak vrijednosti ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti

0492 – Ispravak vrijednosti ulaganja u građevinske objekte dani u najam

0493 – Ispravak vrijednosti ulaganja u građevinske objekte radi porasta vrijednosti

Kao i kod svih ostalih kategorija imovine, kod nabave ulaganja u nekretnine mogu se javiti **plaćeni predumovi**, a **samo stjecanje prije stavljanja u upotrebu evidentira se na pozicijama ulaganja u nekretnine u pripremi**, gdje se formira nabavna vrijednost po metodi troška. Za navedene slučajeve koriste se slijedeća konta:

054 – Predumovi za ulaganja u nekretnine (Pozicija B.II.6)

0540 – Predumovi za ulaganja u zemljišta dana u najam

0541 – Predumovi za ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti

0542 – Predumovi za ulaganja u građevinske objekte dani u najam

0543 – Predumovi za ulaganja u građevinske objekte radi porasta vrijednosti

059 – Ulaganja u nekretnine u pripremi (Pozicija B.II.7)

0590 – Ulaganja u zemljišta dana u najam u pripremi

0591 – Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti u pripremi

0592 – Ulaganja u građevinske objekte dani u najam u pripremi

0593 – Ulaganja u građevinske objekte radi porasta vrijednosti u pripremi

Upotrebu ovih konta, te konta troškova, prihoda i rashoda koja su pripremljena za potrebe obračuna amortizacije, odnosno iskazivanja dobitaka i gubitaka od vrijednosnog usklađenja ulaganja u nekretnine, prikazujemo kroz primjere priznavanja i mjerenja, dane u poglavljima koja slijede.

2. Početno mjerenje

Postupanja kod početnog mjerenja ulaganja u nekretnine propisan je točkom HSFI-a 7.13:

“Ulaganje u nekretnine početno se mjeri po trošku nabave. Transakcijski troškovi trebaju se uključiti u početno mjerenje.”

Prema točki HSFI-a 7.6. **trošak nabave je** iznos novca ili novčanih ekvivalenata koji se plaća ili fer vrijednost ostalih naknada koje se daju za stjecanje neke imovine u vrijeme njezina stjecanja ili izgradnje, ili, ako je primjenjivo, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu sa zahtjevima drugih HSFI-a.

Iz navedene definicije razvidno je da se **ulaganje u nekretnine može steći kupnjom ili izgradnjom**, pa su u posebnim odredbama dana pravila utvrđivanja nabavne cijene kod kupnje (HSFI 7.14) i kod stjecanja izgradnjom (HSFI 7.15). Posebna pravila utvrđivanja troška

² Fer vrijednost je iznos koji bi trebalo primiti za prodanu imovinu ili platiti za podmirenje obveze u uobičajenoj transakciji između sudionika na tržištu na dan mjerenja vrijednosti. (HSFI 7.3.).



nabave propisana su u slučaju posjedovanja udjela u nekretnini koja se drži u najmu

Točkom HSFI-a 7.16. utvrđen je i **način utvrđivanja troška nabave za udjel u nekretnini koja se drži u najmu**. Prema navedenoj odredbi, početni trošak nabave udjela u nekretnini koja se drži u najmu i klasificira kao ulaganje u nekretnine treba tretirati prema odredbama o financijskom najmu iz HSFI-a 6, tj. imovina se treba priznati ili **po fer vrijednosti nekretnine** ili **po sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja najma**, ovisno o tome koji je iznos manji. Isti se iznos treba priznati kao obveza, u skladu s tom istom točkom.

Detaljnije o početnom mjerenju dajemo po oblicima stjecanja.

2.1. Početno mjerenje kod kupnje

Točkom HSFI-a 7.14 propisano je što obuhvaća trošak nabave kupljenog ulaganja u nekretnine:

“Trošak nabave kupljenog ulaganja u nekretnine obuhvaća kupovnu cijenu i sve povezane direktne troškove. Povezani direktni troškovi uključuju, na primjer, profesionalne naknade za pravne usluge, porez na prijenos nekretnina i ostale transakcijske troškove.”

Treba, međutim naglasiti da se iz ove odredbe ne vide svi detalji povezani s utvrđivanjem troška nabave. Naime, **iz točke 23. MRS-a 40**, kojom je pojašnjeno za koje troškove se ne povećava trošak nabave ulaganja u nekretnine, proizlazi da se **u troškove nabave uključuju i troškovi pokretanja poslovanja ako su nužni za dovođenje nekretnine u stanje potrebno kako bi djelovala u skladu s namjerama rukovodstva**.

Obzirom da se u slučaju primjene troška nabave kod naknadnog mjerenja jasno upućuje na primjenu odredbi HSFI-a 6, smatramo uputnim pri utvrđivanju troška nabave voditi računa i o odredbama ovog standarda koji su znatno jasnije od one u gore citiranoj točki HSFI-a 7.14. Tako **prema točki HSFI-a 6.20, trošak nabave uključuje:**

- nabavnu cijenu, uključujući uvozna davanja i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,
- sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu,
- početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja imovine i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smještena, za koje obveza za poduzetnika nastaje kada je imovina nabavljena ili kao posljedica korištenja imovine tijekom razdoblja za namjenu različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja.

Pravila priznavanja i početnog mjerenja metodom troška prikazujuemo u primjeru koji slijedi:

Primjer 1. – Mjerenje metodom troška nabave nekretnine koju je poduzetnik stekao kupnjom

Poduzetnik je sklopio ugovor o kupnji poslovne zgrade sa zemljištem sa svrhom da zaradi na povećanju njegove (kapitalne) vrijednosti.

- Na temelju ugovora o kupnji poslovne zgrade sa zemljištem dobiven je račun od dobavljača u iznosu od **800.000,00 eura**, od čega na zemljište otpada **200.000,00 eura** (PDV iznosi **120.000,00 eura**).
- Po rješenju nadležnog mjerodavnog tijela uplaćena je sa žiro-računa naknada za komunalno uređenje zemljišta u iznosu od **14.000,00 eura**;

- Po rješenju Porezne Uprave sa žiro-računa uplaćen je porez na promet nekretnina na vrijednost zemljišta u iznosu od **6.000,00 eura**;
- Od advokata primljen je račun za usluge i troškove vezane za uknjižbu vlasništva u zemljišne knjige u iznosu od **14.000,00 eura** (PDV iznosi **2.800,00 eura**);
- Građevinsko zemljište stavljeno u upotrebu kao ulaganje u nekretnine;
- Poslovna zgrada stavljena u upotrebu kao ulaganja u nekretnine;
- Godišnja amortizacija poslovne zgrade iznosi **24.381,82 eura**.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun dobavljača za poslovnu zgradu i građevinsko zemljište	800.000,00	–	2201
	■ vrijednost zemljišta	200.000,00	0591	–
	■ vrijednost poslovne zgrade bez PDV- a	480.000,00	0593	–
	■ PDV	120.000,00	16005	–
2.	Izvod žiro-računa–uplata naknade za komunalno uređenje zemljišta	14.000,00	0591	1000
3.	Izvod žiro-računa–uplata poreza na promet nekretnina na vrijednost zemljišta	6.000,00	0591	1000
4.	Račun advokata–ukupan iznos	14.000,00	–	2223
	■ porez na dodanu vrijednost	2.800,00	16005	–
	■ iznos iz računa bez PDV- a za poslovnu zgradu	7.636,36	0593	–
	■ iznos iz računa bez PDV- a za zemljište	3.563,64	0591	–
5.	Građevinsko zemljište stavljeno u upotrebu	223.563,64	041	0591
6.	Poslovna zgrada stavljena u upotrebu	487.636,36	043	0593
7.	Godišnja amortizacija poslovne zgrade	24.381,82	4307	0493

041 – Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti	1000 – Žiro račun za redovno poslovanje
043 – Ulaganja u građevinske objekte radi porasta vrijednosti	16005 – Pret porez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%
0493 – Ispravak vrijednosti (amortizacija) ulaganja u građevinske objekte radi porasta vrijednosti	2201 – Obveze prema dobavljačima–pravnim osobama u zemlji za dugotrajnu imovinu
0591 – Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti u pripremi	2223 – Obveze prema dobavljačima–fizičkim osobama u zemlji koji vode poslovne knjige za usluge
0593 – Ulaganja u građevinske objekte radi porasta vrijednosti u pripremi	4307 – Amortizacija ulaganja u nekretnine



TELEFON ZA KONZULTACIJE
Ponedjeljkom i četvrtkom
 od 11.00 do 15.30 sati,
utorkom, srijedom i petkom
 od 8.30 do 13.00 sati.

01/48 36 046 i 01/49 21 739

Ista knjiženja na T-kontima:

0591 Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti u pripremi		0593 Ulaganja u građ. objekte radi porasta vrijednosti u pripremi	
(1) 200.000,00	223.563,64 (5)	(1) 480.000,00	487.636,36 (6)
(2) 14.000,00		(4) 7.636,36	
(3) 6.000,00			
(4) 3.563,64			
16005 Pretporez... po stopi od 25%		2201 Obveze prema dobavljačima - prav. u zem. za dug. imovinu	
(1) 120.000,00			800.000,00 (1)
(4) 2.800,00			
1000 Žiro račun		2223 Obveze prema dobavljačima - fizičkim u zemlji za usluge	
S° 4.444.444,44	14.000,00 (2)		14.000,00 (4)
	6.000,00 (3)		
041 Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti		043 Ulaganja u građevinske objekte radi porasta vrijednosti	
(5) 223.563,64		(6) 487.636,36	
4307 Amortizacija ulaganja u nekretnine		0493 Ispravak vrijednosti (ulaganja u građ.obj. radi porasta vrijed.)	
(7) 24.381,82			24.381,82 (7)

Napomene:

- Dok su u procesu nabave ulaganja u nekretnine nabavljene radi povećanje njihove kapitalne vrijednosti evidentiramo na konta skupine 059—Ulaganje u nekretnine u pripremi. (knjiženje br. 1);
- Iz knjiženja br. 3. vidljivo je da porez na promet nekretnina ulazi u nabavnu vrijednost građevinskog zemljišta (Prema propisima o PDV—u kada se na nekretnine PDV ne obračunava tada se obračunava 3% poreza na promet nekretnina);
- Iz knjiženja br. 4. vidljivo je da porez na dodanu vrijednost na usluge advokata ne ulazi u nabavnu vrijednost nekretnina. U slučaju kada poduzetnik nije u sustavu PDV-a, tada se pret-porez iz računa ne može koristiti pa ulazi u nabavnu vrijednost nekretnina.

2.2. Početno mjerenje kod izgradnje u vlastitoj izvedbi

Postupanja u slučaju kada poduzetnik sam izgrađuje nekretnine koje će se po dovršetku klasificirati kao ulaganja u nekretnine propisane su točkom HSFI-a 7.15:

“Trošak ulaganja u nekretnine koje je poduzetnik sam izgradio je trošak nabave na datum završetka izgradnje ili obnove. Do tog datuma poduzetnik primjenjuje HSFI 6 Dugotrajna materijalna imovina. Na taj datum nekretnina postaje ulaganja u nekretnine i na nju se primjenjuje ovaj Standard.”

Pri utvrđivanju nabavne cijene korisnim smatramo i pravila dana točkom 23. MRS-a 40 kojima je pojašnjeno za koje troškove se ne povećava trošak nabave ulaganja u nekretnine. Prema navedenoj odredbi ulaganje u nekretnini se ne povećava za:

- troškove pokretanja poslovanja (osim ako su nužni za dovode-nje nekretnine u stanje potrebno kako bi djelovala u skladu s namjerama rukovodstva).
- gubitke iz poslovanja koji su nastali prije nego što je ulaganje u nekretnine postiglo predviđenu razinu popunjenosti; ili
- troškove neuobičajenih količina otpadnih materijala, rada ili drugih resursa nastalih tijekom izgradnje ili razvoja nekretnine.

Primjer 2. – Mjerenje metodom troška nabave ulaganja u nekretnine stečenog izgradnjom u vlastitoj režiji

Poduzetnik je sklopio ugovor o izgradnji poslovne zgrade sa svrhom davanja u poslovni najam, pa će se navedeno ulaganje priznati kao ulaganje u nekretnine. Za početno mjerenje koristit će se metoda troška nabave.

- Zaprimljen je račun dobavljača za pripremu gradilišta u iznosu od **50.000,00** eura (prijenos porezne obveze);
- Zaprimljen je račun inženjera za projekt izgradnje poslovne zgrade u iznosu od **15.000,00** eura (prijenos porezne obveze);
- Izvođaču radova uplaćen je predujam u iznosu od **400.000,00** eura;
- Od izvođača radova zaprimljen je račun za predujam u iznosu od **400.000,00** eura (prijenos porezne obveze)—PDV iznosi **100.000,00** eura;
- Plaćeni su računi dobavljača u iznosu od **50.000,00** eura i **15.000,00** eura;
- Zaprimljena je od izvođača radova privremena obračunska situacija u iznosu od **450.000,00** eura gdje je priznat predujam u iznosu od **400.000,00** eura, pa ostaje za platiti **50.000,00** eura (prijenos porezne obveze);
- Plaćena razlika po privremenoj obračunskoj situaciji u iznosu od **50.000,00** eura;
- Od izvođača radova zaprimljena je konačna obračunska situacija u iznosu od **1.150.000,00** eura. Po odbitku iznosa iz privremene obračunske situacije (**450.000,00** eura), za knjiženje preostaje iznos od **700.000,00** eura (prijenos porezne obveze);
- Plaćena je razlika po konačnoj obračunskoj situaciji u iznosu od **700.000,00** eura od strane banke po odobrenom dugoročnom kreditu;
- Zaprimljen je račun od dobavljača za uređenje okoliša za novu poslovnu zgradu u iznosu od **5.950,00** eura (prijenos porezne obveze);
- Zaprimljen je račun od advokata za usluge i troškove vezane za uknjižbu vlasništva u zemljišne knjige u iznosu od **14.000,00** eura (PDV iznosi **2.800,00** eura);
- Plaćeni računi dobavljačima **5.950,00** eura i **14.000,00** eura;
- Banka je obračunala kamate na dugoročni kredit u iznosu od **5.342,80** eura. Od navedenih kamata za razdoblje od trenutka korištenja kredita do aktiviranja poslovne zgrade kamate iznose **4.867,90** eura, a razlika kamata u iznosu od **474,90** eura a odnosi se na razdoblje nakon aktiviranja poslovne zgrade;
- Poslovna zgrada je stavljena u upotrebu za iznajmljivanje kao ulaganje u nekretnine;
- Godišnja amortizacija poslovne zgrade koja služi za iznajmljivanje iznosi **61.850,90** kuna.



Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun dobavljača za pripremu gradilišta	50.000,00	0592	2202
	■ porez na dodanu vrijednost zbog prijenosa porezne obveze	12.500,00	1602	2602
2.	Račun dobavljača za projekt izgradnje poslovne zgrade	15.000,00	0592	2202
	■ porez na dodanu vrijednost zbog prijenosa porezne obveze	3.750,00	1602	2602
3.	Izvod žiro-računa–uplata predujma izvođaču radova	400.000,00	180	1000
4.	Ulazni račun za predujam–knjiženje PDV–a–prijenos porezne obveze	100.000,00	1602	2602
5.	Izvod žiro-računa–plaćanje računa dobavljačima	65.000,00	2202	1000
6.	Privremena obračunska situacija–ukupan iznos	450.000,00	0592	2202
	■ porez na dodanu vrijednost zbog prijenosa porezne obveze 25% na 50.000,00 eura	12.500,00	1602	2602
	■ prijeboj predujma s obvezom prema dobavljaču	400.000,00	2202	180
7.	Izvod žiro-računa–isplata razlike po obračunskoj situaciji	50.000,00	2202	1000
8.	Konačna obračunska situacija–razlika–ukupan iznos	700.000,00	0592	2202
	■ PDV na razliku od 700.000,00 eura (iznos konačne obračunske situacije umanjeno za iznos iz privremene obračunske situacije)–prijenos porezne obveze	175.000,00	1602	2602
9.	Banka iz kredita direktno platila izvođaču radova razliku po konačnoj obračunskoj situaciji	700.000,00	2202	9820
10.	Račun dobavljača za uređenje okoliša	5.950,00	0592	2202
	■ porez na dodanu vrijednost zbog prijenosa porezne obveze	1.487,50	1602	2602
11.	Račun advokata–ukupan iznos	14.000,00	–	2223
	■ PDV	2.800,00	16005	–
	■ iznos iz računa bez PDV-a	11.200,00	0592	–
12.	Izvod žiro-računa–plaćeni računi dobavljača	19.950,00	–	1000
	■ dobavljaču za uređenje okoliša	5.950,00	2202	–
	■ advokatu	14.000,00	2223	–
13.	Obračun kamata od banke–ukupan iznos	5.342,80	–	2003
	■ kamate koje se kapitaliziraju	4.867,90	0592	–
	■ kamate koje se ne kapitaliziraju	474,90	7230	–
14.	Poslovna zgrada stavljena u upotrebu za iznajmljivanje	1.237.017,90	042	0592
15.	Godišnja amortizacija ulaganja u nekretnine	61.850,90	4307	0492

2202 – Obveze prema dobavljačima–pravnim osobama u zemlji za usluge	2223 – Obveze prema dobavljačima–fizičkim osobama u zemlji koji vode poslovne knjige za usluge
0592 – Ulaganja u građevinske objekte dani u najam u pripremi	16005 – Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%
2602 – Obveze za PDV za primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)	2003 – Obveze za ugovorne kamate prema bankama u zemlji
1602 – Pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)	7230 – Ugovorene kamate
1000 – Žiro račun za redovno poslovanje	042 – Ulaganja u građevinske objekte dani u najam
180 – Potraživanja za predujmove za usluge	0492 – Ispravak vrijednosti (amortizacija) ulaganja u građevinske objekte dani u najam
9820 – Dugoročni krediti od banaka u zemlji	4307 – Amortizacija ulaganja u nekretnine

2.3. Trošak nabave udjela u nekretnini koja se drži u najmu i klasificira kao ulaganje u nekretnine

Točkom HSFI-a 7.16 propisana su pravila utvrđivanja troška nabave udjela u nekretnini koja se drži u najmu i klasificira kao ulaganje u nekretnine:

“Početni trošak nabave udjela u nekretnini koja se drži u najmu i klasificira kao ulaganje u nekretnine treba tretirati prema odredbama o financijskom najmu iz HSFI-a 6, tj. imovina se treba priznati po fer vrijednosti nekretnine ili sadašnjoj vrijednosti minimalnih plaćanja najma, ovisno o tome koji je iznos manji. Isti se iznos treba priznati kao obveza, u skladu s tom istom točkom.”

3. Mjerenje nakon početnog-model troška nabave

Metoda (ili model) troška primjenjuje se kao jedan od načina mjerenja vrijednosti i kod drugih oblika dugotrajne i kratkotrajne imovine. Premda se u pojedinim slučajevima koristi termin metoda, a u pojedinim model, ili se izostavlja riječ nabava, radi se o jedinstvenoj metodi pa je i za potrebe ovog standarda prikladna definicija iz HSFI-a 6.31 koji se bavi dugotrajnom materijalnom imovinom.



ističemo...

Iz navedene definicije proizlazi da **primjenom metode troška nabave** poduzetnik nakon početnog priznavanja ulaganja u nekretnine **iskazuje po njezinu trošku nabave umanjeno za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja.**

Postupanja u slučaju izbora modela troška nabave propisana su točkom HSFI-a 7.20:

“Nakon početnog priznavanja, poduzetnik koji odabere model troška nabave treba mjeriti sva svoja ulaganja u nekretnine u skladu sa zahtjevima HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina koji se tiču tog modela, osim onih ulaganja u nekretnine koja udovoljavaju kriterijima klasifikacije kao imovina namijenjena prodaji te ih mjeri u skladu s HSFI 8 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja.”

Dakle, u slučaju kada se obavlja mjerenje primjenom metode troška nabave bitno je pratiti upute HSFI-a 6 koji ovu metodu propisuje za dugotrajnu materijalnu imovinu. Ističemo odredbu HSFI-a 6.51 koja propisuje koliko često se ova metoda treba primijeniti kod mjerenja imovine, te je preoblikujemo za potrebe ovog standarda u slijedeće pravilo:



ističemo...

Na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj da neko ulaganje u nekretnine može biti umanjeno. Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadivi iznos imovine.

Obzirom da modelom troška nabave vrijednost ulaganja u nekretnine nikad neće biti iskazana u iznosu većom od onog u kojem je početno priznata, praktičnu primjenu ove metode prikazujemo u zasebnim poglavljima u kojima pojašnjavamo postupanje u slučaju kada procjena po metodi troška ukaže na obvezu umanjavanja vrijednosti ulaganja u nekretnine te priznavanja gubitka od takvog umanjavanja, te postupanja kada se u narednim razdobljima utvrdi da je došlo do ukidanja takvog gubitka od umanjavanja

3.1. Umanjenje vrijednosti

Iz točke 7.20. HSFI-a proizlazi da se u **umanjeno ulaganje u nekretnine mjeri u skladu sa zahtjevima HSFI 6–Dugotrajna materijalna imovina**. Odredbe o umanjenu dugotrajne materijalne imovine nalaze se u točkama 6.51. do 6.57. HSFI 6–Dugotrajna materijalna imovina.



ističemo...

Na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba ocijeniti postoji li pokazatelj da neka dugotrajna materijalna imovina može biti umanjena. Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadivi iznos imovine.

Nadoknadivi iznos određuje se kao viši iznos usporedbom fer neto prodajne vrijednosti jedinice koja stvara novac i vrijednosti u upotrebi. Nije uvijek nužno odrediti fer vrijednost imovine minus troškovi prodaje i vrijednost u upotrebi. Ako bilo koji od ovih iznosa premašuje knjigovodstvenu vrijednost imovine³, imovina se ne umanjuje i nije nužno procijeniti drugi iznos.

Trošak nabave ili revalorizirani iznos dugotrajne materijalne imovine, umanjuje se i za gubitke od umanjavanja vrijednosti i ostatak vrijednosti kako bi se knjigovodstvena vrijednost takve imovine sustavno amortizirala tijekom njezinog preostalog korisnog vijeka upotrebe.

³ Knjigovodstvena vrijednost je iznos po kojem je određena neka imovina priznata u bilanci nakon umanjavanja za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjavanja vrijednosti. (HSFI 7.4).

Fer vrijednost umanjena za troškove prodaje moguće je odrediti i u slučaju ako se tom imovinom ne trguje na aktivnom tržištu. Međutim, ponekad neće biti moguće odrediti fer vrijednost minus troškovi prodaje budući da ne postoji osnova za izradu pouzdane procjene iznosa koji se može dobiti od prodaje imovine po tržišnim uvjetima između obaviještenih i spremnih strana. U tom slučaju, za nadoknadivi iznos imovine može se uzeti vrijednost imovine u upotrebi.

Fer vrijednost imovine za koje na tržištu ne postoje slične transakcije može se pouzdano mjeriti ako:

- razlika između najmanje i najviše procijenjene vrijednosti te imovine nije značajna, ili
- se vjerojatnosti različitih procjena unutar raspona mogu razumno procijeniti i koristiti u procjeni fer vrijednosti.

Ako poduzetnik može pouzdano utvrditi fer vrijednost primljene imovine ili fer vrijednost dane imovine tada se fer vrijednost dane imovine koristi za mjerenje troška primljene imovine, osim u slučaju ako se fer vrijednost primljene imovine može pouzdanije procijeniti.

Ako nema razloga vjerovati da vrijednost imovine u upotrebi značajno premašuje njezinu fer vrijednost minus troškovi prodaje, **nadoknadivi iznos imovine može biti njegova fer vrijednost minus troškovi prodaje**. To će biti često slučaj kod imovine koje se drži za otpis ili prodaju. To je zato jer će se vrijednost imovine u upotrebi koje se drži za otpis ili prodaju uglavnom sastojati od neto primitka od prodaje, budući da su novčani tokovi od neprekinute upotrebe imovine sve do prodaje, vjerojatno zanemarivi.

Nadoknadivi iznos se određuje za svaku pojedinačnu imovinu, osim ako imovina ne stvara novčane priljeve od neprekinute upotrebe, koji značajno ovisi o drugoj imovini ili skupinama imovine. U tom slučaju, nadoknadivi iznos za jedinicu stvaranja novca određuje se prema jedinici imovine gdje ta imovina pripada.

Postupanje u slučaju gubitka od umanjavanja imovine, kako upućuje sam HSFI 7 određeno je pravilima HSFI-a 6, konkretnije točkom HSFI-a 6.60:

“Gubitak od umanjavanja imovine treba se odmah priznati u računu dobiti i gubitka, osim ako se iskazuje u revaloriziranom iznosu.”

Primjenu ovog pravila pojašnjavamo kroz primjer.

Primjer 3. – Umanjenje vrijednosti ulaganja u nekretnine

Poduzetnik poslovnu zgradu koju drži zbog porasta tržišne vrijednosti vodi kao ulaganje u nekretnine po metodi troška nabave. Stanje poslovne zgrade na dan 31. prosinca 2023. iznosi:

nabavna vrijednost **750.000,00** eura
ispravak vrijednosti **337.500,00** eura;

- Amortizacija za 2024. iznosi **37.500,00** eura;
- Na dan 31. prosinca 2024. utvrđeno je da je nadoknadivi vrijednost navedene imovine **300.000,00** eura. Obzirom da je nakon amortizacije za 2024. g. knjigovodstvena vrijednost navedene imovine **375.000,00** eura, treba izvršiti umanjavanje za **75.000,00** eura.



TELEFON ZA KONZULTACIJE

Ponedjeljkom i četvrtkom

od 11.00 do 15.30 sati,

utorkom, srijedom i petkom

od 8.30 do 13.00 sati.

01/48 36 046 i 01/49 21 739



Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So	Stanje ulaganja u nekretnine–poslovne zgrade na dan 31. 12. 2023. prije umanjena:			
	■ nabavna vrijednost	750.000,00	043	-
	■ ispravak vrijednosti	337.500,00	-	0493
1.	Amortizacija za 2024.	37.500,00	4307	0493
2.	Umanjenje ulaganja u nekretnine na dan 31. 12. 2024.	75.000,00	7118	0483

043 – Ulaganja u građevinske objekte radi porasta vrijednosti	4307 – Amortizacija ulaganja u nekretnine
0493 – Ispravak vrijednosti (amortizacija) ulaganja u građevinske objekte radi porasta vrijednosti	0483 – Vrijednosno usklađenje ulaganja u građevinske objekte radi porasta vrijednosti
	7118 – Vrijednosno usklađenje ulaganja u nekretnine

- nabavna vrijednost **750.000,00** eura
- ispravak vrijednosti **375.000,00** eura
- vrijednosno usklađenje **75.000,00** eura
- 1) Amortizacija za 2024. iznosi **33.750,00** eura;
- 2) Na dan 31. prosinca 2024. utvrđeno je da je nadoknadiva vrijednost navedene imovine **350.000,00 eura**. Knjigovodstvena vrijednost navedene imovine je **266.250,00** eura pa povećanje iznosi **83.750,00** eura. Izvršeno je ukidanje gubitka umanjena u iznosu od **75.000,00** eura, pa sadašnja vrijednost poslovne zgrade iznosi **341.250,00** eura.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So	Stanje ulaganja u nekretnine–poslovne zgrade na dan 31. 12. 2023. prije umanjena:			
	■ nabavna vrijednost	750.000,00	043	-
	■ ispravak vrijednosti	375.000,00	-	0493
	■ vrijednosno usklađenje	75.000,00	-	0483
1.	Amortizacija u 2024.g.	33.750,00	4307	0493
2.	Ukidanje gubitka od umanjena ulaganja u nekretnine na dan 31.12.2024.	75.000,00	0483	7674

043 – Ulaganja u građevinske objekte radi porasta vrijednosti	0483 – Vrijednosno usklađenje ulaganja u građevinske objekte radi porasta vrijednosti
0493 – Ispravak vrijednosti (amortizacija) ulaganja u građevinske objekte radi porasta vrijednosti	7674 – Prihodi od ukidanja gubitka od umanjena vrijednosti ulaganja u nekretnine (kada se ulaganja u nekretnine mjeri po metodi troška)
4307 – Amortizacija ulaganja u nekretnine	

3.2. Ukidanje gubitka od umanjena vrijednosti

S obzirom na to da se na ulaganja u nekretnine po metodi troška nabave primjenjuju odredbe o umanjenu dugotrajne materijalne imovine sukladno HSF1-u 6, i **ukidanje gubitka od umanjena ulaganja u nekretnine** provodi se temeljem odredbi tog standarda. Odredbe o ukidanju gubitka od umanjena dugotrajne materijalne imovine nalaze se u točkama 6.65. do 6.69. HSF1 6.

Na svaki datum izvještavanja poduzetnik treba **ocijeniti** postoji li pokazatelj za neku imovinu, **gubitak od umanjena** imovine koji je priznat u ranijim godinama **više ne postoji ili je možda smanjen**. Ako takav pokazatelj postoji, poduzetnik treba procijeniti nadoknadi-vi iznos te imovine.

Gubitak od umanjena imovine koji je priznat za imovinu, u ranijim godinama treba **ukinuti ako, i samo ako su se promijenile procjene** korištene za određivanje nadoknadivog iznosa imovine od kada je posljednji gubitak od umanjena imovine priznat. U ovom slučaju knjigovodstvenu vrijednost imovine **treba se povećati do njezinog nadoknadivog iznosa i priznaje se u računu dobiti i gubitka**.

Povećanje knjigovodstvene vrijednosti neke imovine, radi ukidanja gubitka od umanjena imovine **ne treba prelaziti knjigovodstvenu vrijednost** koja bi se mogla odrediti (neto, bez amortizacije) **da nije bilo gubitka od umanjena** imovine koji je priznat za tu imovinu u ranijim godinama.

Ukidanje gubitka od umanjena za neku imovinu, treba se priznati kao prihod odmah u računu dobiti i gubitka, osim ako je imovina priznata u revaloriziranom iznosu.

Nakon što je ukinut gubitak od umanjena vrijednosti imovine, **trošak amortizacije se treba uskladiti** za buduća razdoblja da se sustavno rasporedi promijenjena knjigovodstvena vrijednost imovine, umanjena za ostatak vrijednosti (ako postoji) tijekom preostalog korisnog vijeka trajanja imovine.

Primjer 4. – Ukidanje gubitka od umanjena vrijednosti ulaganja u nekretnine

Poduzetnik poslovnu zgradu koju drži zbog porasta tržišne vrijednosti vodi kao ulaganje u nekretnine po metodi troška nabave. Poslovnoj zgradi tijekom 2023. smanjena je vrijednost, pa stanje na dan 31. prosinca 2024. iznosi:

Ista knjiženja na T-kontima:

043 Ulaganja u građevinske objekte radi porasta vrijednosti	0493 Ispravak vrijednosti (ulaganja u građ.obj. radi porasta vrijed.
S° 750.000,00	375.000,00 S° 33.750,00 (1)
4307 Amortizacija ulaganja u nekretnine	0483 Vrijednosno usklađenje ulaganja u građevinske objekte radi porasta vrijednosti
(1) 33.750,00	(2) 75.000,00 75.000,00 S°
7674 Prihodi od ukidanja gubitka od umanjena vrijednosti ulaganja u nekretnine	
	75.000,00 (2)

Napomene:

- 1) **U knjiženju br. 2** nije obavljeno povećanje u iznosu procijenjenog povećanja vrijednosti imovine od 83.750,00 eura jer se vrijednost imovine može povećati samo do iznosa prethodnog smanjenja, odnosno ukidanje gubitka od umanjena ulaganja ne može biti veće od umanjena ulaganja što u ovom primjeru ne može biti veće od 75.000,00 eura.

4. Mjerenje nakon početnog-model fer vrijednosti

Postupanja u slučaju kada se odabere model fer vrijednosti propisana su točkom HSFI-a 7.21:

“Nakon početnog priznavanja, poduzetnik koji je izabrao model fer vrijednosti treba mjeriti sva ulaganja u nekretnine po fer vrijednosti. Prihodi ili rashodi koji nastaje iz promjene fer vrijednosti ulaganja u nekretnine trebaju se priznati u računu dobiti i gubitka u razdoblju u kojem su nastali. Ako je udio u nekretnini najmanje prema ugovoru u poslovnom (operativnom) najmu klasificiran kao ulaganje u nekretninu, treba se primijeniti model fer vrijednosti.”

Obvezu priznavanja rezultata mjerenja modelom fer vrijednosti u slučaju kada se radi o ulaganjima u nekretnine u računu dobiti i gubitka u razdoblju u kojem je razlika nastala, potvrđena je i točkom HSFI-a 15.52.



ističemo...

Dakle, rezultat mjerenja ulaganja u nekretnine modelom fer vrijednosti iskazuje se kao prihod odnosno rashod u razdoblju u kojem je razlika nastala.

Treba naglasiti da je ovo drugačije pravilo u odnosu na ostale modele mjerenja koja dozvoljavaju iskazivanje više vrijednosti od nabavne kao što je model revalorizacije ili model fer vrijednosti kod financijske imovine, obzirom da se kod tih modela rezultat iskazuje u rezervama (revalorizacijske rezerve i rezerve fer vrijednosti).

Točkom HSFI-a 7.18, **poduzetniku se preporučuje, ali se ne zahtijeva da fer vrijednost ulaganja u nekretnine utvrdi na temelju procjene od strane neovisnog, priznatog i ovlaštenog procjenitelja koji ima nedavno iskustvo u lokaciji i kategoriji ulaganja u nekretnine koje se vrednuju.**



ističemo...

Kada se primjenjuje ovaj model mjerenja, **na svaki datum bilance potrebno je ponovo procijeniti fer vrijednost svih ulaganja u nekretnine.**

4.1. Model fer vrijednosti – stjecanje kupnjom

Kada se ulaganje u nekretnine stječe kupnjom početno mjerenje obavlja se uvijek po modelu troška stjecanja. Ukoliko je poduzetnik kao model mjerenja nakon početnog izabrao model fer vrijednosti, u trenutku stavljanja u upotrebu, a najkasnije na datum bilance potrebno je utvrditi fer vrijednost kupljene nekretnine, te prikazati prihode i rashode od promjene vrijednosti u godini kada je nekretnina stečena.

Primjer 5. – Primjena modela fer vrijednosti na nekretninu koja se kupuje

Poduzetnik je sklopio ugovor o kupnji zemljišta sa zemljištem sa svrhom da zaradi na povećanju njegove (kapitalne) vrijednosti, a za mjerenja nakon početnog izabrao je model fer vrijednosti. Ukupni

troškovi nabave utvrđeni su u iznosu **650.000,00 eura**, te je zemljište tijekom 2023. stavljeno u upotrebu kao ulaganje u nekretnine s navedenom vrijednosti utvrđenoj prema modelu troška nabave.

Na dan **31. prosinca 2023.** utvrđeno je da nova fer vrijednost poslovne zgrade iznosi **685.000,00 eura**. Na dan 31. prosinca 2024. utvrđeno je da je nova fer vrijednost zemljišta **640.000,00 eura**.

Knjiženja u 2023.:

- 1) Dovođen je postupak nabave i zemljište je priznato kao ulaganje u nekretnine u vrijednosti od **650.000,00 eura**,
- 2) Evidentiranje prihoda od povećanja fer vrijednosti na dan 31.12.2023.:
 - dosadašnja vrijednost **650.000,00 eura**,
 - fer vrijednost na dan 31.12.2023. **685.000,00 eura**,
 - - prihod od povećanja vrijednosti **35.000,00 eura**;

Knjiženja u 2024.:

- 1) Evidentiranje troška od smanjenja vrijednosti nekretnine na dan 31.12.2023.:
 - dosadašnja vrijednost **685.000,00 eura**,
 - fer vrijednost na dan 31.12.2023. **640.000,00 eura**,
 - rashod od smanjenja vrijednosti **45.000,00 eura**;

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Knjiženja u 2023.				
1.	Priznavanje zemljišta kao ulaganje u nekretnine			–
	■ građevinsko zemljište (ulaganje u nekretnine)	45.000,00		0201
	■ rashod zbog smanjenja vrijednosti	45.000,00	7118	–
2.	Povećanje vrijednosti zemljišta na dan 31.12.2023.			–
	■ građevinsko zemljište (ulaganje u nekretnine)	35.000,00	0201	
	■ prihod zbog povećanja vrijednosti	35.000,00	–	7673
Knjiženja u 2024.				
1.	Umanjenje vrijednosti zemljišta			–
	■ građevinsko zemljište (ulaganje u nekretnine)	45.000,00		0201
	■ rashod zbog smanjenja vrijednosti	45.000,00	7118	–
0201 – Ulaganja u zemljišta radi porasta vrijednosti		7673 – Prihodi od povećanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine (kada se ulaganje u nekretnine mjeri po fer vrijednosti)		
7118 – Vrijednosno usklađenje ulaganja u nekretnine				

Napomena:

- 1) **Knjiženju br. 1. i 2** ➔ Ako se podrazumijeva da je zemljište kupljeno po tržišnoj vrijednosti, smatramo da nije potrebno obavljati procjenu u trenutku priznavanja ulaganja u nekretnine. Stoga je u primjeru prva procjena obavljena na datum bilance, odnosno na 31.12.2023., zadnji dan poslovne godine u kojoj je zemljište stečeno



4.2. Model fer vrijednosti – stjecanje izgradnjom

Kada se ulaganje u nekretnine stječe izgradnjom u izvedbi poduzetnika, a već je donesena odluka o primjeni modela fer vrijednosti, potrebno je primijeniti točku HSFI-a 7.25:

“Prilikom završetka izgradnje ili obnove ulaganja u nekretnine u izvedbi poduzetnika koje će se voditi po fer vrijednosti, sve razlike između fer vrijednosti nekretnine na taj datum i njezine prethodne knjigovodstvene vrijednosti trebaju se priznati u računu dobiti i gubitka.”

Postupanje prema navedenoj odredbi pojašnjavam u cjelovitom primjeru koji slijedi.

Primjer 6. – Primjena modela fer vrijednosti na nekretninu koja se gradi

Poduzetnik je sklopio ugovor o izgradnji poslovne zgrade sa svrhom davanja u poslovni najam, pa će se navedeno ulaganje priznati kao ulaganje u nekretnine. Za početno mjerenje koristit će se metodom fer vrijednosti

- 1) Zaprimljen je račun dobavljača za pripremu gradilišta u iznosu od **50.000,00** eura (prijenos porezne obveze);
- 2) Zaprimljen je račun dobavljača za projekt izgradnje poslovne zgrade u iznosu od **15.000,00** eura (prijenos porezne obveze);
- 3) Izvođaču radova uplaćen je predujam u iznosu od **400.000,00** eura;
- 4) Od izvođača radova zaprimljen je račun za predujam u iznosu od **400.000,00** eura (prijenos porezne obveze). PDV iznosi **100.000,00** eura;
- 5) Plaćeni su računi dobavljačima u iznosu od **50.000,00** eura i **15.000,00** eura;
- 6) Od izvođača radova zaprimljena je privremena obračunska situacija u iznosu od **450.000,00** eura gdje je priznat predujam u iznosu od **400.000,00** eura, pa ostaje za platiti **50.000,00** eura (prijenos porezne obveze);
- 7) Plaćena je izvođaču radova razlika po privremenoj obračunskoj situaciji u iznosu od **50.000,00** eura;
- 8) Od izvođača radova zaprimljena je konačna obračunska situacija u iznosu od **1.150.000,00** eura, Nakon odbitka iznosa iz privremene obračunske situacije (**450.000,00** eura) ostaje obveza u iznosu od **700.000,00** eura (prijenos porezne obveze);
- 9) Plaćena je razlika po konačnoj obračunskoj situaciji u iznosu od **700.000,00** eura od strane banke po odobrenom dugoročnom kreditu;
- 10) Od dobavljača zaprimljen je račun za uređenje okoliša u iznosu od **5.950,00** eura (prijenos porezne obveze);
- 11) Od advokata zaprimljen je račun za usluge i troškove vezane za uknjižbu vlasništva u zemljišne knjige u iznosu od **14.000,00** eura (PDV iznosi **2.800,00** eura);
- 12) Plaćeni su računi dobavljačima u iznosu od **5.950,00** eura i **14.000,00** eura;
- 13) Banka je obračunala kamate na dugoročni kredit u iznosu od **5.342,80** eura od čega:
 - za razdoblje od trenutka korištenja kredita do aktiviranja **4.867,90** eura
 - za razdoblje nakon aktiviranja poslovne zgrade **474,90** eura

- 14) Poslovna zgrada stavljena u upotrebu kao ulaganja u nekretnine:
 - a) utrošeno **1.237.017,90** eura,
 - b) fer vrijednost **1.350.000,00** eura,
 - c) razlika **112.982,10** eura;
- 15) Izlazni račun za mjesečni poslovni najam najmoprimatelju iznosi **20.000,00** eura (PDV iznosi **4.000,00** eura);
- 16) Utvrđena je fer vrijednosti poslovne zgrade na dan 31. prosinca. Nova fer vrijednost je **1.470.000,00** eura odnosno fer vrijednost poslovne zgrade povećala se za **120.000,00** eura;

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun dobavljača za pripremu gradilišta	50.000,00	0592	2202
	■ porez na dodanu vrijednost zbog prijenosa porezne obveze	12.500,00	1602	2602
2.	Račun dobavljača za projekt izgradnje poslovne zgrade	15.000,00	0592	2202
	■ porez na dodanu vrijednost zbog prijenosa porezne obveze	3.750,00	1602	2602
3.	Izvod žiro-računa – uplata predujma izvođaču radova	400.000,00	180	1000
4.	Ulazni račun za predujam – knjiženje PDV – a – prijenos porezne obveze	100.000,00	1602	2602
5.	Izvod žiro-računa – plaćanje računa dobavljačima	65.000,00	2202	1000
6.	Privremena obračunska situacija – ukupan iznos	450.000,00	0592	2202
	■ porez na dodanu vrijednost zbog prijenosa porezne obveze 25% na 50.000,00 eura	12.500,00	1602	2602
	■ prijeboj predujma s obvezom prema dobavljaču	400.000,00	2202	180
7.	Izvod žiro-računa – isplata razlike po obračunskoj situaciji	50.000,00	2202	1000
8.	Konačna obračunska situacija – razlika – ukupan iznos	700.000,00	0592	2202
	■ PDV na razliku od 700.000,00 eura (iznos konačne obračunske situacije umanjen za iznos iz privremene obračunske situacije) – prijenos porezne obveze	175.000,00	1602	2602
9.	Banka iz kredita direktno platila izvođaču radova razliku po konačnoj obračunskoj situaciji	700.000,00	2202	9820
10.	Račun dobavljača za uređenje okoliša	5.950,00	0592	2202
	■ porez na dodanu vrijednost zbog prijenosa porezne obveze	1.487,50	1602	2602
11.	Račun advokata – ukupan iznos	14.000,00	–	2223
	■ PDV	2.800,00	16005	–
	■ iznos iz računa bez PDV-a	11.200,00	0592	–
12.	Izvod žiro-računa – plaćeni računi dobavljača	19.950,00	–	1000
	■ dobavljaču za uređenje okoliša	5.950,00	2202	–
	■ advokatu	14.000,00	2223	–

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
13.	Obračun kamata od banke—ukupan iznos	5.342,80	–	2003
	■ kamate koje se kapitaliziraju	4.867,90	0592	–
	■ kamate koje se ne kapitaliziraju	474,90	7230	–
14.	Poslovna zgrada stavljena u upotrebu za iznajmljivanje po fer vrijednosti	1.350.000,00	042	–
	■ utrošeno	1.237.017,90	–	0592
	■ razlika do fer vrijednosti	112.982,10	–	7673
15.	Izlazni račun za poslovni najam	20.000,00	1200	–
	■ PDV	4.000,00	–	260030
	■ iznos računa bez PDV-a	16.000,00	–	7522
16.	Povećanje fer vrijednosti poslovne zgrade na dan 31. 12.	120.000,00	042	7673

042 – Ulaganja u građevinske objekte dani u najam	2223 – Obveze prema dobavljačima—fizičkim osobama u zemlji koji vode poslovne knjige za usluge
0592 – Ulaganja u građevinske objekte dani u najam u pripremi	260030 – Obveze za PDV za isporuke dobara I usluga u RH po stopi od 25% na izlazne račune
1000 – Žiro račun za redovno poslovanje	2602 – Obveze za PDV za primljene isporuke u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)
1200 – Potraživanja od kupaca u zemlji od prodaje proizvoda, roba I usluga	7230 – Ugovorene kamate
16005 – Pretporez od primljenih isporuka u tuzemstvu po stopi od 25%	7522 – Prihod od usluge najma na domaćem tržištu nepovezanim poduzetnicima
1602 – Pretporez od primljenih isporuka u RH za koje PDV obračunava primatelj (tuzemni prijenos porezne obveze)	7673 – Prihodi od povećanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine (kada se ulaganje u nekretnine mjeri po fer vrijednosti)
180 – Potraživanja za predujmove za usluge	9820 – Dugoročni krediti od banaka u zemlji
2003 – Obveze za ugovorne kamate prema bankama u zemlji	
2202 – Obveze prema dobavljačima—pravnim osobama u zemlji za usluge	

Napomene:

- 1) Razlika do fer vrijednosti (ako su utrošena sredstva za ulaganja u nekretnine manja od fer vrijednosti) u momentu stavljanja u upotrebu ulaganja u nekretnine i povećanje fer vrijednosti na datum sastavljanja Bilance knjiži se kao prihod (a ne na revalorizacijske rezerve kao što je to slučaj kod revalorizacije dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine) (knjiženja br. 14 i 16).

5. Prijenosi

U okviru poglavlja "Mjerenje nakon početnog" nalaze se i odredbe o prijenosu. Kada dolazi do prijenosa jasno je propisano točkom HSFI-a 7.23:

"Prijenosi na ili s ulaganja u nekretnine trebaju se izvršiti samo i isključivo onda kada postoji promjena namjene." (HSFI 7.23.).

Dakle, za prijenose nije dovoljna odluka o promjeni namjene, već treba utvrditi da postoji sama promjena namjene. Detaljnije o tome može se naći u točki 57. MRS-a 40:

*"Subjekt prenosi nekretninu u ili iz ulaganja u nekretnine ako i isključivo ako je došlo do promjene uporabe. Do promjene uporabe dolazi kada nekretnina odgovara definiciji ulaganja u nekretnine ili prestane biti u skladu s tom definicijom i postoji dokaz o promjeni uporabe. **Promjena namjera uprave u pogledu uporabe nekretnina sama po sebi nije dokaz promjene uporabe.**"*

U nastavku navedene točke, dani su **primjeri dokaza promjene uporabe**. Dokazi obuhvaćaju slijedeće:

- a) početak uporabe nekretnine od strane vlasnika ili razvoja nekretnine radi uporabe nekretnine od strane vlasnika pri njezinu prijenosu iz ulaganja u nekretninu u nekretninu kojom se koristi vlasnik;
- b) početak razvoja nekretnine radi njezine prodaje pri njezinu prijenosu iz ulaganja u nekretninu u zalihe;
- c) završetak uporabe nekretnine od strane vlasnika pri njezinu prijenosu iz nekretnine kojom se koristi vlasnik u ulaganje u nekretninu; i
- d) početak davanja nekretnine u poslovni najam drugoj stranki pri njezinu prijenosu iz zaliha u ulaganje u nekretninu.

Odredbe HSFI-a koje se odnose na prijenose sadrže upute o načinu mjerenja nekretnine kada se iz nekog drugog oblika klasificira u ulaganje u nekretnine ili se iz ulaganja u nekretnine reklasificira u neki drugi oblik imovine.

**ističemo...**

Treba istaći da se sva pravila prijenosa iz HSFI-a 7 odnose u slučaju kada se ulaganja u nekretnine mjere po metodi fer vrijednosti.

Zašto je tako, jasno je iz točke 59. MRS-a 40.:

"Ako subjekt primjenjuje model troška, prijenosi između ulaganja u nekretnine, nekretnina koje koristi vlasnik i zaliha ne mijenjaju knjigovodstvenu vrijednosti prenesene nekretnine, niti mijenjaju trošak nabave te nekretnine za potrebe mjerenja ili objavljivanja."

Dakle, **samo kada je u prijenose uključeno ulaganje u nekretnine mjerene po modelu fer vrijednosti dolazi do promjene knjigovodstvene vrijednosti**, pa se sva pravila dana za prijenose odnose na takve transakcije. U nastavku, u zasebnim poglavljima, prenosi mo računovodstvena pravila za različite vrste prijenosa.

5.1. Prijenos iz nekretnine koju koristi vlasnik

Postupanje u slučaju ako nekretnina koju koristi vlasnik postane ulaganje u nekretnine koje će se mjeriti po fer vrijednosti propisano je točkom HSFI-a 7.24.:



“Ako nekretnina koju koristi vlasnik postane ulaganje u nekretnine koje će se mjeriti po fer vrijednosti, poduzetnik će primjenjivati HSF1 6 do datuma promjene njezine namjene. Poduzetnik će na taj datum razliku između knjigovodstvene vrijednosti nekretnine utvrđene u skladu s HSF1 6 i njezine fer vrijednosti priznati kao revalorizacijsku rezervu u skladu s HSF1 6.”

Ova odredba sukladna je točki 62. MRS-a 40, no ne daje detaljne upute o postupanju u svim slučajevima koje se mogu javiti kod porasta ili smanjenja fer vrijednosti takvog ulaganja u nekretnine pa smatramo da kao dopunu ove odredbe poduzetnik treba u računovodstvene politike ugraditi i kompletnu **točku 62. MRS-a 40**, a koju citiramo u nastavku:

“Do datuma na koji nekretnina koju koristi vlasnik postane ulaganje u nekretnine koje se iskazuje po poštenoj vrijednosti, subjekt amortizira nekretninu i priznaje sve nastale gubitke od umanjenja njezine vrijednosti. Na taj datum subjekt postupa sa svim razlikama između knjigovodstvene vrijednosti nekretnine u skladu s MRS 16 i njezine poštene vrijednosti na isti način kao s revalorizacijom u skladu s MRS 16. Drugim riječima:

(a) sva posljedična umanjenja knjigovodstvene vrijednosti nekretnine priznaju se u dobit ili gubitak. Međutim, u visini u kojoj je iznos uključen u revalorizacijski višak te nekretnine, umanjenje se priznaje u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i odbija od revalorizacijskog viška unutar kapitala;

(b) sa svakim se nastalim povećanjem knjigovodstvene vrijednosti postupa kako slijedi:

i. u mjeri u kojoj to povećanje poništava prijašnji gubitak od umanjenja za tu nekretninu, povećanje se priznaje u račun dobiti i gubitaka. Iznos priznat u računu dobiti i gubitaka ne smije prijeći iznos potreban za vraćanje knjigovodstvene vrijednosti na knjigovodstvenu vrijednost koja bi bila utvrđena (bez amortizacije) da gubitak od umanjenja nije priznat;

ii. svaki preostali dio povećanja priznaje se u sklopu ostale sveobuhvatne dobiti i pribraja se iznosu revalorizacijskog viška unutar kapitala. Prilikom naknadnog otuđenja ulaganja u nekretnine revalorizacijske rezervu uključenu u vlasnički kapital moguće je prenijeti u zadržanu dobit. Prijenos iz revalorizacijske rezerve u zadržanu dobit ne vrši se preko računa dobiti i gubitaka.”

Pravila evidentiranja dakle pojašnjavaju postupanja u slučaju kada kod prijenosa dolazi do povećanja vrijednosti nekretnine, i kada dolazi do smanjenja vrijednosti. Navedena pravila pojašnjavamo kroz dva odvojena primjera.

Primjer 7. – Povećanje vrijednosti u trenutku prijenosa revalorizirane nekretnine

Poduzetnik je upravnu zgradu koju je do tada upotrebljavao za administrativne svrhe na dan 1. siječnja 2024. godine odlučio iznajmljivati kroz poslovni najam. Upravnu zgradu kao ulaganje u nekretnine vodi po metodi fer vrijednosti. U trenutku prenamijene upravne zgrade stanje u knjigama je sljedeće:

- nabavna vrijednost **6.000.000,00** eura,
- ispravak vrijednosti **1.250.000,00** eura,
- revalorizacijska rezerva **300.000,00** eura,
- odgođena porezna obveza **60.000,00** eura.

- 1) U trenutku prenamijene upravna zgrada procijenjena je po fer vrijednosti od **4.400.000,00** eura pa se razlika od **350.000,00** eura (knjigovodstvena vrijednost je **4.750.000,00** eura) knjiži **300.000,00** kao smanjenje revalorizacijske rezerve, a **50.000,00** kao rashod;
- 2) Na dan 31. prosinca 2024. fer vrijednost upravne zgrade iznosi **4.600.000,00** eura što je povećanje od **200.000,00** eura u odnosu na trenutno iskazano stanje upravne zgrade od **4.400.000,00** eura. Iskazan je prihod od povećanja fer vrijednosti.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So	Na dan prijenosa u ulaganja u nekretnine vrijednost upravne zgrade je sljedeća:			
	■ nabavna vrijednost	6.000.000,00	0240	–
	■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija)	1.250.000,00	–	0260
	■ revalorizacijska rezerva	300.000,00	–	9311
	■ odgođena porezna obveza	60.000,00	9341	9891
1.	Prijenos upravne zgrade za obavljanje djelatnosti na ulaganja u nekretnine:			
	■ nabavna vrijednost	6.000.000,00	–	0240
	■ ispravak vrijednosti	1.250.000,00	0260	–
	■ negativna razlika do fer vrijednosti na teret revalorizacijske rezerve	300.000,00	9311	–
	■ ukidanje odgođene porezne obveze	60.000,00	9891	9341
	■ ulaganje u nekretnini (fer vrijednost)	4.400.000,00	042	–
	■ negativna razlika do fer vrijednosti na teret rashoda	50.000,00	7118	–
2.	Povećanje fer vrijednosti upravne zgrade koja se vodi kao ulaganje u nekretnine dane u najam	200.000,00	042	7673

0240 – Upravne zgrade	9311 – Revalorizacijske rezerve materijalne dugotrajne imovine
0260 – Ispravak vrijednosti upravnih zgrada	9341 – Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi materijalne dugotrajne imovine (odbitna stavka)
042 – Ulaganja u građevinske objekte dani u najam	9891 – Odgođena porezna obveza iz revalorizacijskih rezervi materijalne dugotrajne imovine
7118 – Vrijednosno usklađenje ulaganja u nekretnine	
7673 – Prihodi od povećanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine (kada se ulaganje u nekretnine mjeri po fer vrijednosti)	

Objavite financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: **130⁰⁰ EUR + PDV**

T: **01 / 49 21 737**

Ista knjiženja na T-kontima:

0240 Upravne zgrade		0260 Ispravak vrijednosti upravnih zgrada	
S° 6.000.000,00	6.000.000,00 (1)	(1) 1.250.000,00	1.250.000,00 S°
042 Ulaganja u građevinske objekte dane u najam		9311 Revalorizacijske rezerve materijalne dugotrajne imovine	
(1) 4.400.000,00		(1) 300.000,00	300.000,00 S°
(2) 200.000,00			
9341 Odgođena porezna obveza iz rev. rezervi (odbitna stavka)		9891 Odgođena porezna obveza iz rev. rezervi	
S° 60.000,00	60.000,00 (1)	(1) 60.000,00	60.000,00 S°
7673 Prihodi od povećanja fer vrijednosti ulaganja u nekretnine		7118 Vrijednosno usklađenje ulaganja u nekretnine	
	200.000,00 (2)	(1) 50.000,00	

U slučaju kada se nekretnina koja se prenosi iz kategorije dugotrajne materijalne imovine u ulaganje u nekretninu vodi po metodi revalorizacije, potrebno je voditi računa da se u prijenos uključi i revalorizacijska rezerva, te da se rasknjiži evidentirana odgođena porezna obveza. Postupanja kod prijenosa revalorizirane nekretnine u ulaganje u nekretninu pojašnjavamo kroz primjer.

Primjer 8. – Smanjenje vrijednosti u trenutku prijenosa revalorizirane nekretnine

Poduzetnik je upravnu zgradu koju je do tada upotrebljavao za administrativne svrhe na dan 1. siječnja 2024. godine odlučio iznajmljivati kroz poslovni najam. Upravnu zgradu kao ulaganje u nekretnine vodi po metodi fer vrijednosti. U trenutku prenamjene upravne zgrade stanje u knjigama je sljedeće:

- nabavna vrijednost **6.000.000,00** eura,
 - ispravak vrijednosti **1.250.000,00** eura,
 - revalorizacijska rezerva **300.000,00** eura,
 - odgođena porezna obveza **60.000,00** eura.
- 1) U trenutku prenamjene upravna zgrada procijenjena je po fer vrijednosti od **4.820.000,00** eura pa se povećanje vrijednosti upravne zgrade od **70.000,00** eura (knjigovodstvena vrijednost je **4.750.000,00** eura) knjiži kao povećanje revalorizacijske rezerve;
 - 2) Na dan 31. prosinca 2024. fer vrijednost upravne zgrade iznosi **4.700.000,00** eura što je smanjenje od **120.000,00** eura u odnosu na trenutno iskazano stanje upravne zgrade od **4.820.000,00** eura. Iskazan je rashod od smanjenja fer vrijednosti.

Knjiženja:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
So	Na dan prijenosa u ulaganja u nekretnine vrijednost upravne zgrade je sljedeća:			
	■ nabavna vrijednost	6.000.000,00	0240	-
	■ ispravak vrijednosti (akumulirana amortizacija)	1.250.000,00	-	0260
	■ revalorizacijska rezerva	300.000,00	-	9311
	■ odgođena porezna obveza	60.000,00	9341	9891

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Prijenos upravne zgrade za obavljanje djelatnosti na ulaganja u nekretnine:			
	■ nabavna vrijednost	6.000.000,00	-	0240
	■ ispravak vrijednosti	1.250.000,00	0260	-
	■ povećanje fer vrijednosti u korist reval. rezerve	70.000,00	-	9311
	■ knjiženje odgođene porezne obveze	14.000,00	9341	9891
	■ ulaganje u nekretnini (fer vrijednost)	4.820.000,00	042	-
2.	Smanjenje fer vrijednosti upravne zgrade koja se vodi kao ulaganje u nekretnine dane u najam	120.000,00	7118	0482

Ista knjiženja na T-kontima:

0240 Upravne zgrade		0260 Ispravak vrijednosti upravnih zgrada	
S° 6.000.000,00	6.000.000,00 (1)	(1) 1.250.000,00	1.250.000,00 S°
042 Ulaganja u građevinske objekte dani u najam		0482 Vrijed. usklađenje ulaganja u građev. objekte dani u najam	
(1) 4.820.000,00			120.000,00 (2)
9341 Odgođena porezna obveza iz rev. rezervi (odbitna stavka)		9311 Revalorizacijske rezerve materijalne dugotrajne imovine	
S° 60.000,00			300.000,00 S°
(1) 14.000,00			70.000,00 (1)
7118 Vrijednosno usklađenje ulaganja u nekretnine		9891 Odgođena porezna obveza iz rev. rezervi	
(2) 120.000,00			60.000,00 S°
			14.000,00 (1)

5.2. Prijenosi iz zaliha ili u zalihe

Pravila u slučaju kada se **zalihe prenose na ulaganja u nekretnine** dana su točkom HSFI-a 7.26:

“Kod prijenosa sa zaliha na ulaganja u nekretnine koje će se voditi po fer vrijednosti, sve razlike između fer vrijednosti nekretnine na taj datum i njezine prethodne knjigovodstvene vrijednosti trebaju se priznati u računu dobiti i gubitka.”

U obrnutom slučaju primjenjuje se pravilo iz točke HSFI-a 7.27, prema kojem se kod prijenosa **sa ulaganja u nekretnine mjerene po fer vrijednosti na zalihe, fer vrijednost na datum prijenosa će biti trošak nabave za potrebe HSFI 10.**

Kako je navedeno u točki 57. MRS-a 40, dokaz promjene iz ulaganja u nekretnine je početak razvoja nekretnine radi njezine prodaje. Korisno pojašnjenje ovog pravila dano je točkom 58. MRS-a 40:



TELEFON ZA KONZULTACIJE
Ponedjeljkom i četvrtkom
 od 11.00 do 15.30 sati,
utorkom, srijedom i petkom
 od 8.30 do 13.00 sati.

01/48 36 046 i 01/49 21 739



“Kada subjekt odluči otuđiti ulaganje u nekretninu bez njezina razvijanja, dužan je i dalje postupati s tom nekretninom kao s ulaganjem u nekretninu do prestanka njezina priznavanja (kada se izbriše iz izvještaja o financijskom položaju) i ne reklasificira je kao zalihe. Slično tomu, ako subjekt započne ponovno razvijati postojeće ulaganje u nekretninu radi daljnje buduće uporabe kao ulaganja u nekretninu, nekretnina ostaje ulaganje u nekretninu i tijekom njezina daljnjeg razvoja ne reklasificira se kao nekretnina kojom se koristi vlasnik.”

5.3. Prijenos u nekretninu koju koristi vlasnik

Pravilo prijenosa ulaganja u nekretnine mjerene po fer vrijednosti u nekretnine koju koristi vlasnik⁴ propisano je točkom HSFI-a 7.27. Prema navedenoj odredbi **fer vrijednosti na datum prijenosa biti će trošak nabave za potrebe HSFI 6.**

Trenutak prijenosa pojašnjen je točkom 57. MRS-a 40. Tako prema točki a) to može biti:

- početak uporabe nekretnine od strane vlasnika ili
- početak razvoja nekretnine radi uporabe nekretnine od strane vlasnika.

pojam je Jedino pravilo u slučaju prijenosa iz ulaganja u nekretnine dano je točkom HSFI-a 7.27:

No, potrebno je istaći da se prienos ne obavlja ukoliko ćemo i nakon razvoja nekretninu koristiti kao ulaganje u nekretnine, kako je to istaknuto u točki 58. MRS-a.

Ovo obrazloženje korisno je zbog činjenice da se početno mjerenje nekretnine do njezine spremnosti za korištenje kao ulaganje u nekretnine ne mjeri po pravilima HSFI-a 7 već HSFI-a 6., pa bi primjena iste logike mogla uputiti na ponovnu primjenu HSFI-a 6 u trenutku naknadnog razvoja. Ovom napomenom pojašnjeno je da se ovo pravilo ne smije primijeniti u slučaju nekretnine koja je se kod vlasnika već koristi kao ulaganje u nekretnine, te je nakon određenog vremenskog razdoblja donesena odluka o naknadnom ulaganju, te će se nakon ulaganja i dalje koristiti kao ulaganje u nekretnine.

6. Prestanak priznavanja

Prema **točki 7.28. HSFI**, ulaganja u nekretnine se prestaju priznavati:

- a) prilikom otuđenja, ili
- b) kod konačnog povlačenja ulaganja u nekretnine iz **upotrebe** i bez očekivanja bilo kakve buduće ekonomske koristi od otuđenja.

Prema **točki 7.29. HSFI**, otuđenje ulaganja u nekretnine može se postići prodajom ili ulaskom u financijski najam.

*“Rashodi ili prihodi koji proizlaze iz povlačenja ili otuđenja ulaganja u nekretninu priznaju se, na neto osnovi, u skladu s **HSFI 15–Prihodi i HSFI 16–Rashodi.**” (HSFI 7.30.)*

Prema **točki 15.44. HSFI-a**, prihod ili rashod od povlačenja ili otuđenja ulaganja u nekretnine utvrđuje se tako da se od neto zaračunatog iznosa (ili fer vrijednosti u slučaju zamjene) oduzme knjigovodstvena vrijednost ove imovine. Ovaj prihod ili rashod klasificira se kao ostali prihodi i ostali rashodi i priznaje se na neto osnovi.

“Naknada od trećih osoba za ulaganja u nekretninu čija je vrijednost umanjena, izgubljena ili od kojih se odustalo, treba se priznavati

u računu dobiti i gubitka kada naknada postane potraživanje.” (HSFI 7.31).

Ulaganje u nekretninu treba prestati priznavati u slučaju kada poduzetnik ne očekuje buduće ekonomske koristi od njezine upotrebe. U tom slučaju poduzetnik će donijeti odluku o rashodovanju ulaganja u nekretnine, ali istovremeno ili naknadno i odluku što učiniti s tom imovinom (prodati ili pokloniti).

Primjer 9. – Prodaja ulaganja u nekretnine

- 1) Prodana je upravna zgrada koja se upotrebljavala za poslovni najam i vodila se kao ulaganje u nekretnine. Knjigovodstvena vrijednost upravne zgrade iznosi **220.000,00** eura;
- 2) Upravna zgrada je prodana kupcu za **290.000,00** eura (PDV iznosi **54.000,00** eura).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Knjigovodstveno stanje upravne zgrade–ulaganje u nekretnine dane u najam	220.000,00	042	–
2.	Izlazni račun kupcu za prodaju poslovne zgrade–ukupan iznos	290.000,00	1201	–
	■ PDV	54.000,00	–	260030
	■ isknjiženje knjigovodstvene vrijednosti	220.000,00	–	042
	■ ostvareni prihod	16.000,00	–	7617

042 – Ulaganja u građevinske objekte dani u najam	260030 – Obveze za PDV za isporuke dobara i usluga u RH po stopi od 25% za izlazne račune
1201 – Potraživanja od kupaca u zemlji za dugotrajnu imovinu	7617 – Prihodi od prodaje ulaganja u nekretnine

7. Objavljivanje

Prema točki 7.32. HSFI-a, poduzetnik treba objaviti:

- a) primjenjuje li model fer vrijednosti ili model troška nabave;
- b) ako primjenjuje model fer vrijednosti, da li su, i u kojim okolnostima, udjeli u nekretnini u poslovnom najmu klasificirani i obračunavaju se kao ulaganja u nekretnine;
- c) opseg u kojem se fer vrijednost ulaganja u nekretninu (kako je izmjereno ili objavljeno u financijskim izvještajima) temelji na procjeni neovisnog, kvalificiranog i ovlaštenog procjenitelja;
- d) iznosi priznati u računu dobiti i gubitka za:
 - prihod od najma ulaganja u nekretnine,
 - direktne troškove poslovanja (uključujući popravke i održavanje) koji proizlaze iz ulaganja u nekretnine, i
 - ukupnu promjenu fer vrijednosti priznatu u računu dobiti i gubitka po prodaji ulaganja u nekretnine iz grupe imovine kod koje je primijenjen model fer vrijednosti.
- e) sve objave koje su navedene u točki 6.70.⁵ HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina, bez obzira primjenjuje li model fer vrijednosti ili model troška nabave.

⁴ Nekretnina koju koristi vlasnik je nekretnina koju drži vlasnik ili najmoprimatelj u financijskom najmu radi upotrebe u proizvodnji proizvoda ili ponude usluga ili u administrativne svrhe (HSFI 7.5).

⁵ U HSFI-u se pogreškom pozvalo na točku 6.71 umjesto na točku 6.70

